

**Іванчук Н. В.,**

здобувач, викладач-стажист кафедри економічної теорії  
Національного університету «Острозька академія»

## **ВПЛИВ СОЦІАЛЬНИХ НАРАХУВАНЬ НА РІВЕНЬ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ**

*У статті досліджується вплив соціальних нарахувань на рівень оподаткування вітчизняних підприємств на основі оцінки складових сукупної ставки оподаткування середнього бізнесу в Україні та її порівняння із світовими показниками.*

**Ключові слова:** фонд оплати праці підприємства, заробітна плата, соціальні нарахування, сукупна ставка оподаткування.

*В статье исследуется влияние социальных начислений на уровень налогообложения отечественных предприятий на основе оценки составляющих совокупной ставки налогообложения среднего бизнеса в Украине и ее сравнения с мировыми показателями*

**Ключевые слова:** фонд оплаты труда предприятия, заработная плата, социальные начисления, совокупная ставка налогообложения.

*The article investigates the influence of labor contributions on the taxation rate of domestic enterprises under the analysis of components of total tax rate of a medium-size company in Ukraine and comparison with world indicators.*

**Key words:** gross payroll of enterprise, wages, social contributions, total tax rate.

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах розвитку ринкових відносин в Україні першочергову роль відіграє раціональне формування фонду оплати праці підприємств як передумова стимулювання виробничих процесів, наукового-технічного розвитку країни та підвищення життєвого рівня працівників. При цьому оптимізація оподаткування фонду оплати праці та зменшення його тінізації виступають провідним чинником забезпечення зростання надходжень у державні цільові фонди, основним джерелом яких є соціальні нарахування. При цьому, вибір необхідних важелів податкової політики у цій сфері повинен здійснюватись залежно від того, яку кількість фінансових ресурсів ці нарахування вилучають у підприємств.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вивченням проблематики регулювання доходів працівників, формування фонду оплати праці та його стимулюючої ролі у підвищенні продуктивності праці працівників займалися такі науковці, як Базиліук А.В., Богиня Д. П., Карлін М.І., Колот А.М., Куліков Г.Т., Лібанова Е.М., Поплавська О.М. Аналіз публікацій показав, що вони розглядають заробітну плату як одне з джерел доходів населення і акцентують свою увагу на утриманнях, серед яких обов'язковими є податок на доходи фізичних осіб та соціальні внески. Значну увагу дослідженню оподаткування підприємств приділено у працях таких вчених, як Андрущенко В.Л., Данілов О.Д., Крисоватий А.І., Лютий О.І., Соколовська А. М., Мельник П.В. Проте недостатньо вивченими залишаються соціальні нарахування на фонд оплати та їх вплив на рівень податкових зобов'язань підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у визначенні впливу соціальних нарахувань на рівень оподаткування вітчизняних підприємств на основі оцінки складових сукупної ставки оподаткування середнього бізнесу в Україні та її порівняння із світовими показниками.

**Виклад основного матеріалу.** На даний момент чимало уваги приділено формуванню фонду оплати праці підприємств України з точки зору підвищення його стимулюючої ролі у зростанні продуктивності праці та забезпечення достатнього життєвого рівня працівників [2; 4]. Враховуючи існуючі відмінності у сплаті різних соціальних внесків у державні цільові фонди, слід

відрізняти такі поняття, як «оподаткування фонду оплати праці» та «оподаткування заробітної плати», оскільки вони не є тотожними.

Перш за все, варто сказати, що заробітна плата є індивідуальною категорією, яка стосується конкретного працівника. А тому її оподаткування пов'язане з тими елементами механізму, які стосуються сплати податків окремим працівником, тобто соціальних утримань та податку з доходів фізичних осіб.

В той час, коли оподаткування заробітної плати пов'язане із працівником, оподаткування фонду оплати праці стосується безпосередньо підприємства. Воно проявляється у системі економічних відносин, що пов'язані із сплатою соціальних внесків, але вже не утримань, а нарахувань. Утримання здійснюються індивідуально із кожної заробітної плати працівника, їх розмір залежить від суми нарахованої заробітної плати та її співвідношення із прожитковим мінімумом для працездатних осіб. Соціальні утримання, а також податок з доходів фізичних осіб є складовою частиною витрат підприємства на оплату праці. Сплата соціальних нарахувань, що втілює в собі оподаткування фонду оплати праці підприємства, їх ставка не визначається співвідношенням індивідуальних заробітків із прожитковим мінімумом, а оподаткуванню підлягає весь фонд оплати праці підприємства загалом. При цьому суттєву роль відіграють лише такі два аспекти: кількість працівників-інвалідів та частка їхнього фонду оплати праці, а також клас професійного ризику, до якого належить саме підприємство.

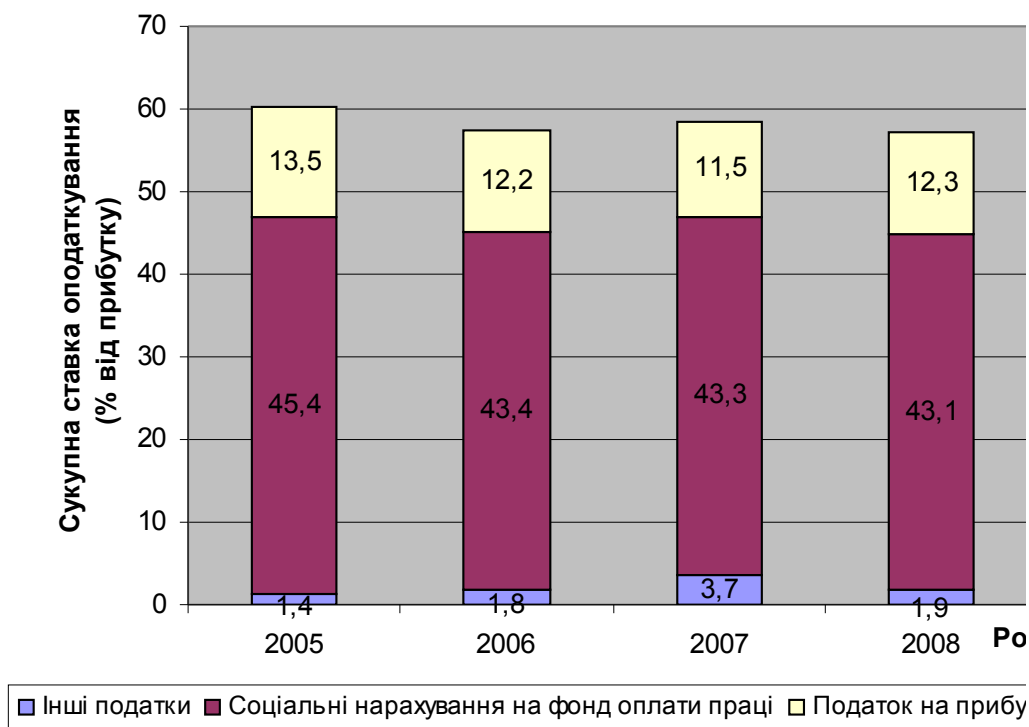
Слід також наголосити, що не існує єдиної думки щодо того, чи вважати соціальні нарахування податками, їх називають зборами, обов'язковими платежами тощо. На нашу думку, соціальні внески необхідно вважати податками, оскільки вони сплачуються державі для виконання нею своїх функцій, незважаючи на те, що фонди, які їх приймають, є позабюджетними. Соціальні внески у більшості випадків мають властивості податку, зокрема примусовість сплати, використання як частини суспільних фінансів та відсутність прямого повернення вартості платнику. Тому їх можна вважати податками на фонд оплати праці, але тільки ті внески, що сплачуються у солідарну систему. Коли ж працівник бере участь у накопичувальних, добровільних програмах соціального страхування, забезпечуючи собі приміром додаткову пенсію, то ці внески не можна вважати податками, навіть якщо їх сплачує роботодавець за рахунок додаткових операційних витрат. Проте для розрахунку податкового тиску на підприємство їх потрібно брати до уваги, коли вони зумовлюють вилучення коштів з господарського обороту підприємства понад витрати на оплату праці.

Зрозуміло, що сплата соціальних нарахувань, яка втілює у собі оподаткування фонду оплати праці, є додатковим фінансовим тягарем для підприємства, оскільки збільшує його валові витрати, проте зменшує базу оподаткування податком на прибуток. Це певною мірою дає вигоду для підприємства-платника, оскільки сума податку на прибуток, що підлягає сплаті, зменшується на величину, яка становить 25% від суми сплачених соціальних нарахувань.

У процесі визначення впливу податків на підприємницьку діяльність не існує єдиного підходу щодо визначення поняття «податкове навантаження». А. М. Соколовська справедливо наголошує на розмежуванні понять «податкове навантаження» та «рівень оподаткування» [5, с. 4], а також розглядає соціальні нарахування у складі інших податків підприємства [5, с. 12]. При цьому податкове навантаження вона розгадає як предмет більше теоретичного аналізу, аніж те, що можна кількісно виміряти, оскільки у цьому існують чималі труднощі [5, с. 7]. Формалізованим є поняття «рівня оподаткування», яке розглядається з точки зору всієї економіки та визначається як частка сплачених податків у ВВП [5, с. 10]. На нашу думку, поняття «рівень оподаткування» доцільно вживати і по відношенню до підприємства, що відображатиметься певним розрахунковим показником.

У проєкті Doing business за даними досліджень Групи Всесвітнього банку та однієї з найбільших аудиторських компаній світу «ПрайсуотерхаусКуперс» для оцінки адміністративного та фінансового тягара від податків, якого зазнає на собі підприємство середнього розміру, використовується показник сукупної ставки оподаткування (TTR – total tax rate), яку можна, на нашу думку, вважати індикатором рівня оподаткування підприємств. Вона обраховується як співвідношення суми сплачених підприємством податків до суми так званого комерційного

прибутку. При цьому до сплачених податків відносяться ті, які впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, виступаючи його витратним елементом у фінансовій звітності. Наприклад, для України сюди включається податок на прибуток підприємств, соціальні нарахування на фонд оплати праці, плата за землю, комунальний податок, податок з власників транспортних засобів, податок на рекламу, збір за забруднення навколишнього середовища. До розрахунку сукупної ставки оподаткування не включаються податки, що перекладаються на споживача чи відраховуються із вже понесених витрат (ПДВ, утримання із заробітної плати). Комерційний прибуток визначається як сума прибутку до оподаткування та вищенаведених сплачених податків, крім податку на прибуток (рис.1).



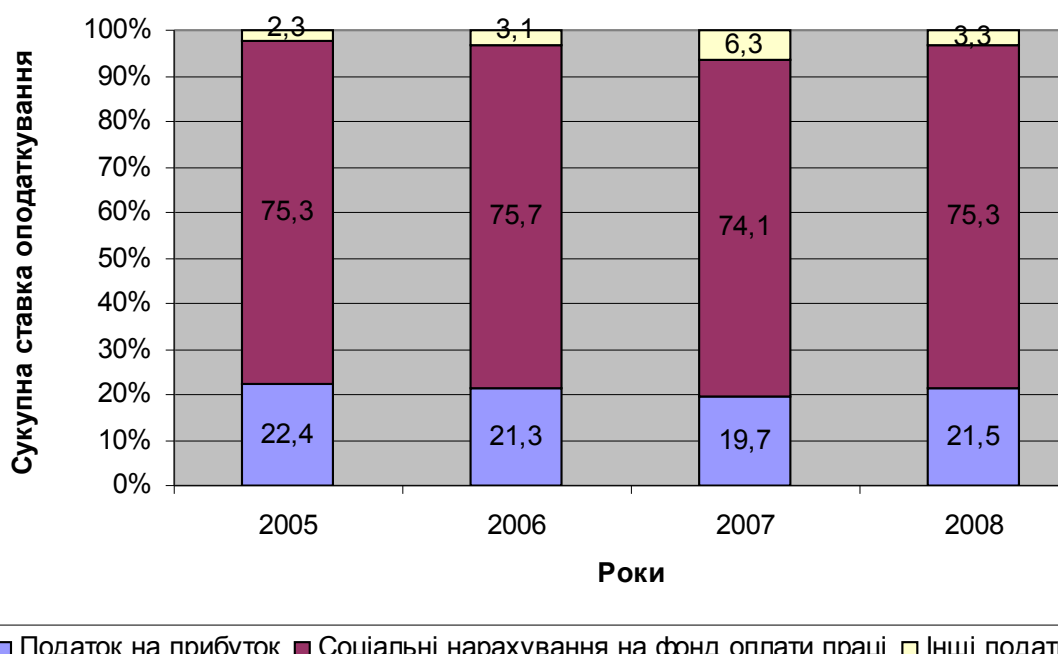
**Рис. 1. Динаміка складових сукупної ставки оподаткування підприємств в Україні за 2005-2008 рр.\***

\*Джерело: [6; 7; 8; 9]

Як свідчать дані, у 2005-2008 рр. сукупна ставка оподаткування в Україні становила 60,3%, 57,3%, 58,4 та 57,2% відповідно, що означає її зниження у 2008 році на 3,1% порівняно з 2005 роком. При цьому чітко видно, що основну частку у рівні оподаткування українських підприємства займають саме податки на фонд оплати праці, що виступають у вигляді соціальних нарахувань. Це дає змогу зробити висновок про те, що вони є найвагомішою складовою у сукупній податковій ставці. Зокрема, протягом аналізованого періоду частка податків на фонд оплати праці у ній становила не менше 75% з незначними коливаннями (рис. 2). Сама ж величина ставки оподаткування фонду оплати праці становила 45,4% у 2005 році, зменшившись у 2008 році до 43,1%. Це означає, що з прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства до сплати податків, понад 43% становлять соціальні нарахування, тоді як з іншими обов'язковими платежами величина втраченого прибутку переходить за половину. Така оцінка є більш інформативною порівняно із даними Державного комітету статистики, які показують, що частка соціальних нарахувань у операційних витратах підприємств України коливається біля 7% [11].

Звідси можна стверджувати, що соціальні нарахування найбільшим чином зменшують оборотні кошти, що є у розпорядженні підприємства, впливаючи на його чистий та нерозподілений прибуток, що у кінцевому підсумку визначає можливості підприємства для розширення своєї діяльності за рахунок внутрішніх джерел, зокрема, на основі самофінансування.

Також варто зазначити, що за даними проекту Doing business Україна входить у першу десятку країн за часткою податків на фонд оплати праці у величині прибутку, тобто у нас ця частка є однією з найвищих у світі. Це також доводять порівняльні дані України та регіонів світу (рис. 3).



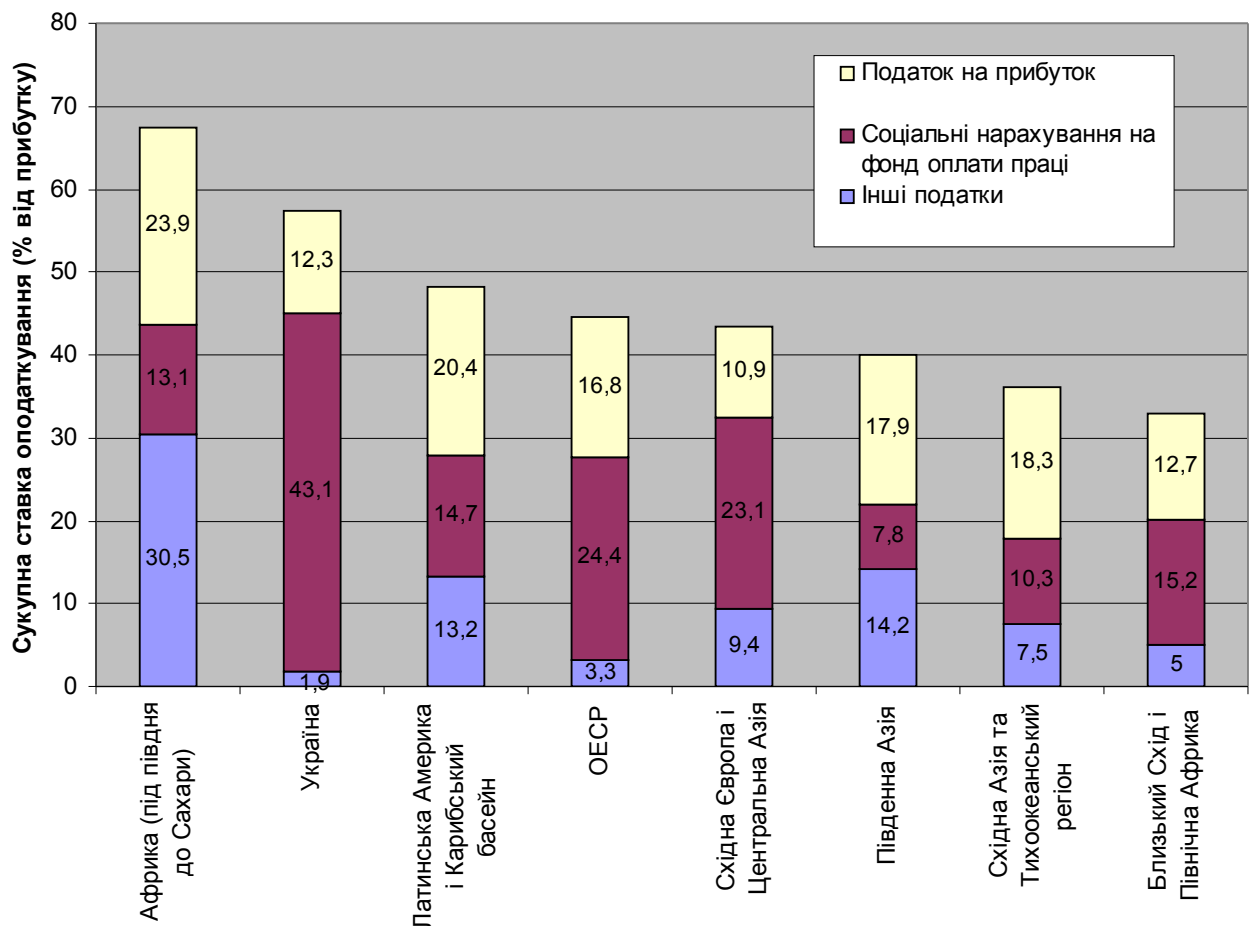
**Рис. 2. Динаміка структури сукупної ставки оподаткування підприємств в Україні за 2005-2008 рр.\***

\*Джерело: [6; 7; 8; 9]

Як бачимо, частка податків на фонд оплати праці у сукупній податковій ставці в Україні у 2008 році була найвищою серед усіх наведених регіонів світу. Україна належить до регіону Східна Європа і Центральна Азія, причому частка податків на фонд оплати праці у нас є вищою, ніж середнє значення в цьому регіоні. Також можна стверджувати, що у світі найвищий рівень податків на фонд оплати праці спостерігався у Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) – 24,4%, а найнижчий – у Південній Азії – 7,8%, хоча за сукупною ставкою оподаткування ситуація була дещо іншою.

Величина фонду оплати праці та соціальних нарахувань як складові елементи операційних витрат та собівартості впливають на формування фінансового результату господарюючого суб'єкта та його фінансовий стан, і вплив цей підсилюється чи послаблюється залежно від кон'юнктури ринку, на якому реалізується вироблена продукція.

Провідні економісти переконані, що як оподаткування фонду оплати праці, так і оподаткування заробітної плати породжує вкрай негативний наслідок для вітчизняної економіки – її тінізацію [1; 3], а також недостачу коштів, акумульованих зі страхових внесків, для розпорядження державою, що втілює у собі другий несприятливий наслідок та є однією з причин неефективності діючої системи соціального страхування. На нашу думку, якщо розглядати тіньову заробітну плату, породжувану оподаткуванням, то лівова її частка зумовлена насамперед існуванням соціальних нарахувань, тобто оподаткування саме фонду оплати праці, а не оподаткування індивідуальної заробітної плати працівника, оскільки знову ж таки через те, що нарахування є додатковим витратним елементом у операційних витратах підприємств. Тому тінізація заробітної плати відбувається, перш за все, з ініціативи підприємства, а працівник погоджується отримувати заробітну плату «у конверті» заважаючи на дві причини: 1) власну вигоду при відсутності утримань; 2) необізнаність про впливи розміру легальної заробітної плати на трудовий стаж на величину майбутньої пенсії та інших соціальних виплат.



**Рис. 3. Сукупна ставка оподаткування підприємств по регіонах світу та в Україні у 2008 році [10]**

Використання «тіньових» схем виплати зарплати відбувається тому, що підприємство за сукупності умов, що склалися, відчуває загрозу своєму фінансовому стану, основними характеристиками якого виступають за ступенем важливості рентабельність, фінансова стійкість, ліквідність та платоспроможність. А додаткові витрати звісно не зумовляють покращення.

Рентабельність залежить від величини отриманого прибутку, що є головною метою функціонування підприємства, і забезпечується через ціновий механізм підприємства, залежить від попиту та пропозиції на ринку та структури витрат, які закладені в ціні. Проте варто зазначити, що йдеться насамперед не про рентабельність на папері, а про її реальну наявність, оскільки постійно зростаючі обсяги реалізації у поєднанні зі слабкою платіжною дисципліною контрагентів підприємства зумовлюють відтягнення коштів у дебіторську заборгованість та виникнення браку обігових коштів для своєчасних розрахунків з працівниками.

Недостача вільних грошових коштів, особливо в умовах сучасної економічної кризи, спричиняє виникнення простроченої заборгованості з оплати праці та позабюджетних платежів, недостатність коштів для розрахунків за іншими зобов'язаннями, що погіршує фінансову стійкість підприємств.

Недостатні надходження грошових коштів на розрахунковий рахунок внаслідок їх відтягнення дебіторами або приросту запасів через ускладнену реалізацію зумовлюють зменшення чистого грошового потоку підприємства за звітний період або набуття ним від'ємного значення, що поряд із зростанням поточних зобов'язань порушує ліквідність підприємства та робить його неплатоспроможним.

Всі погіршення цих основних аспектів фінансового стану відбуваються або по причині падіння реалізації, або погіршення платіжної дисципліни контрагентів, що втілюється у їх

несвоєчасних розрахунках. Тобто лише таке відтягнення коштів у оборотні активи, зокрема, дебіторську заборгованість і запаси, спричиняє виникнення кредиторської заборгованості на підприємстві. За таких умов витрати починають катастрофічно тиснути на підприємство, адже керівництво розуміє, що частину їх воно не зможе покрити і виникнуть нові прострочені зобов'язання.

Тому тінізація частини фонду оплати праці відбувається тим більше, чим гірші перспективи у підприємства, оскільки таким чином роботодавець прагне зменшити несприятливі наслідки погіршення свого фінансового стану та забезпечити собі більший прибуток на величину несплачених нарахувань на фонд оплати праці.

#### **Висновки.**

1. Оподаткування фонду оплати праці підприємств в Україні є найбільш вагомим чинником у формуванні рівня оподаткування підприємства, не зважаючи на те, що частка соціальних нарахувань у складі операційних витрат не є значною.

2. Україна належить до числа держав з найвищим рівнем нарахувань на фонд оплати праці у складі прибутку до виплати податків. Ця ставка є вищою за середнє значення у Східній Європі та Центральній Азії, куди входить наша держава, а також порівняно з рядом інших регіонів світу.

3. Соціальні нарахування на фонд оплати праці складають близько 75% сукупної ставки оподаткування середнього підприємства в Україні та забирають понад 43% прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства до сплати податків та може бути використаний на розширення його діяльності.

4. Існує необхідність у зниженні ставки оподаткування фонду оплати праці підприємств, врахуванні зарубіжного досвіду податкової політики з метою зменшення «тіньової» заробітної плати та стимулювання підприємницької діяльності.

#### **Література:**

1. Карлін М.І. Особливості фінансування соціальних видатків в умовах сучасної економічної кризи // Фінансова система України. Збірник наукових праць. - 2009. - Випуск 11. – С. 51-57.
2. Карлін М.І. Стимулювання праці в перехідній економіці: Монографія. – Луцьк: Ред.-вид. відд. ВДУ ім. Лесі Українки, 1997. – 168 с.
3. Карлін М.І. «Тіньова» економіка та її вплив на фінансово-економічну систему України // Вісник ВДУ ім. Л. Українки. Економічні науки. – Луцьк: РВВ «Вежа», 2001. – №8. – С.42-48.
4. Лагунін В.Д. Реформа оплати праці стимулюючого типу в Україні: теорія, концепція, практичні рекомендації і пропозиції: Монографія. – Луцьк: Ред.-вид. відд. «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2000. – 241 с.
5. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки // Економіка України. – 2006. – №7. – С.4-12.
6. Paying taxes. The global picture. A PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group publication. Published 2006. <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2007.aspx>
7. Paying taxes 2008. The global picture. A PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group publication. Published 2007. <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2008.aspx>
8. Paying taxes 2009. The global picture. A PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group publication. Published 2008. <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2009.aspx>
9. Paying taxes 2010. The global picture. A PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group publication. Published 2009. <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2010.aspx>
10. <http://www.doingbusiness.org/ExploreTopics/PayingTaxes/>
11. <http://www.ukrstat.gov.ua>